



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo n° 19740.000116/2005-26
Recurso n° 167.588 Voluntário
Matéria COFINS - EX: DE 2000 a 2004.
Acórdão n° 1101-00.002
Sessão de 11 de março de 2009
Recorrente BANCO BRJ S.A
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO-RJ

ASSUNTO: COFINS

Ano-calendário: 1999 a 2003

Ementa:

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA – INAPLICABILIDADE DO ART. 45 DA LEI N. 8.212/91 FRENTE ÀS NORMAS DISPOSTAS NO CTN – A partir da Constituição Federal de 1988, as contribuições sociais voltaram a ter natureza jurídico-tributária, aplicando-se a elas todos os princípios tributários previstos na Constituição (art. 146, III, “b”), e no Código Tributário Nacional (arts. 150, § 4º. e 173). Entendimento este consolidado na Súmula nº 08 do Supremo Tribunal Federal.

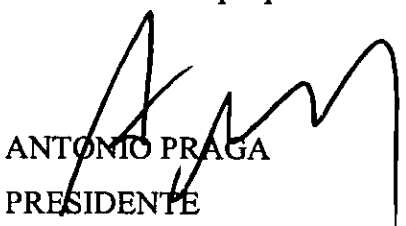
FUNDO DE COMPENSAÇÃO DE VARIAÇÕES SALARIAIS – Por se encontrar os créditos junto ao FCVS sujeitos à condição suspensiva, porque dependem de prévio reconhecimento do débito pelo Fundo e da anuência da Caixa Econômica Federal para o seu pagamento, impõe-se que, enquanto não ocorrida tais condições, não há o que se falar em aquisição de disponibilidade jurídica e muito menos de aquisição de disponibilidade econômica, não ocorrendo, dessa forma, a hipótese de incidência prevista em lei.

Recurso Voluntário Procedente em Parte.

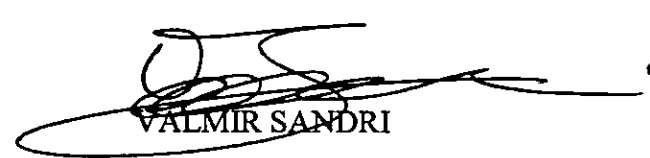
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da primeira câmara do primeiro conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário, para reformar a decisão de primeira instância, acolhendo a preliminar de decadência suscitada

pelo contribuinte, declarando extintos os créditos tributários com fatos geradores ocorridos até o mês de março de 2000, inclusive, rejeitar as demais preliminares, bem como afastar da tributação as receitas financeiras e de variações monetárias ativas relativo ao Fundo de Compensação de Variações Salariais – FCVS, da forma como lançadas pela fiscalização. O conselheiro José Sérgio Gomes acompanha o relator pelas conclusões, quanto ao mérito. por de votos, ACOLHER a preliminar de decadência para fatos geradores ocorridos até o mês de março de 2000, inclusive, para no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



ANTONIO PRAGA
PRESIDENTE



VALMIR SANDRI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 JUN 2000

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Sandra Maria Faroni, José Ricardo da Silva, Aloysio José Percínio da Silva, José Sérgio Gomes (Suplente convocado), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice Presidente), e Antonio Praga (Presidente da Câmara). Ausente justificadamente o conselheiro João Carlos de Lima Junior.

Relatório

BANCO BRJ S.A., já qualificado nos autos, recorre de decisão proferida pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Rio de Janeiro - RJ, que por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares de decadência e nulidade suscitadas pelo contribuinte, indeferiu o pedido de diligência, e, no mérito JULGOU procedente o lançamento efetuado.

Segundo a autoridade administrativa, o presente processo teve origem em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias na qual a fiscalização constatou que o contribuinte efetuou deduções indevidas na base de cálculo da COFINS,



referente ao período compreendido entre os anos-calendário de 1999 e 2003, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal às fls. 869/879.

Dessa forma, foi lavrado o auto de infração a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - COFINS, fls. 852/856, no valor de R\$ 21.980.494,64, já incluídos a multa proporcional e os juros atualizados até 31.03.2005.

Cientificado da exigência em 15.04.2005, o contribuinte apresentou sua impugnação, tempestivamente, em 16.05.2005, às fls. 889/926, juntando, ainda, os documentos de fls. 928/1077, alegando em síntese o que se segue:

- (i) Inicialmente, destaca a tempestividade da presente impugnação e informa que elaborou a mesma defesa para o auto de infração ora gerreado e o auto de infração lavrado a título de PIS, objeto do Processo Administrativo nº 19740.000115/2005-81, tendo em vista que os mesmos possuem idêntica infração à legislação.
- (ii) Preliminarmente, requer seja reconhecida a decadência do direito da Fazenda Pública constituir os créditos com fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 1999 a março de 2000, tendo em vista o transcurso de lapso temporal superior a 5 anos, entre a data do fato gerador e a sua constituição, nos termos do art. 150, §4º do CTN. Nesse sentido, transcreve jurisprudência do Conselho de Contribuintes, objetivando demonstrar que não se aplica ao presente caso o disposto no art. 45 da Lei nº 8.212/91, ou seja, o prazo decadencial de 10 anos.
- (iii) Prossegue afirmando que além da decadência, o lançamento também não merece prosperar por ausência de previsão legal. Esclarece que a atividade da autoridade administrativa é vinculada à lei, conforme exposto no art. 3º e 142 do CTN.
- (iv) Ademais, salienta que nos termos do Decreto nº 70.235/72 o auto de infração deve conter determinados requisitos, dentre eles a descrição dos fatos e a determinação da exigência, sob pena de nulidade, posto que pode causar o cerceamento de defesa do contribuinte (art. 5º, LV da CF/88).
- (v) Afirma que o Fisco não poderia inverter o ônus da prova, lavrando auto de infração de legitimidade duvidosa e fazendo com que o contribuinte suporte os dispêndios com a apresentação de defesa de uma exação exacerbada. Nesse sentido, transcreve artigo do ilustre Hugo de Brito Machado, bem como acórdão proferido pela Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.
- (vi) Conclui a esse respeito, destacando que a fiscalização se excedeu ao lavrar o auto de infração, tendo em vista que a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142 do CTN, razão pela qual o Fisco jamais poderia negar a exclusão dos valores



relativos ao FCVS e a sua equalização, das bases de cálculo da COFINS e do PIS, face à expressa previsão legal.

- (vii) Ressalta, ainda, que tal dedutibilidade restou cristalina após a decisão proferida pela COSIT em processo de consulta da FENABAN que versou sobre esta matéria e após o acórdão nº 123467, proferido pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.
- (viii) No mérito, objetivando facilitar a compreensão sobre o Fundo de Compensação de Variações Salariais – FCVS, traça um breve histórico sobre os contratos de financiamento imobiliário e da legislação aplicável ao caso.
- (ix) Nesse sentido, esclarece que no final de 2000, por força da Lei nº 10.150/2000, as dívidas do FCVS, relativas a saldos devedores remanescentes da liquidação de contratos de financiamento habitacional, firmados com mutuários finais do Sistema Financeiro de Habitação – SFH, foram objeto de novação celebrada com a União, obedecidas às condições do art. 10, §2º, II da referida lei, quais sejam: i) a taxa de juros efetiva foi estabelecida em 3,17% a.a. para operações realizadas com reservas oriundas do FGTS e ii) taxa de juros efetiva de 6,17% a.a. para as demais operações.
- (x) Ressalta que desse encontro de contas entre os direitos creditórios junto ao FCVS e das obrigações frente ao FGTS, surgiu um saldo, que foi devidamente reconhecido na contabilidade para efeitos societários e contábeis.
- (xi) Quanto ao referido encontro de contas, salienta que há duas etapas distintas: a primeira refere-se ao período anterior a novação dos direitos e obrigações com o FCVS e o FGTS; a segunda inicia-se após a assinatura.
- (xii) Após transcrever os arts. 176, 177, 181 e 187 da Lei nº 6.404/76, afirma que por força da legislação vigente, reconheceu em 31/3/2001 todo o seu direito creditório com o FCVS, inclusive o vincendo (até 2027), bem como procedeu à equalização de sua dívida com o FGTS. Desta forma, o saldo resultante gerou naquele momento um resultado contábil positivo a seu favor.
- (xiii) Prossegue afirmando que referidas receitas resultaram apenas em um resultado contábil positivo, haja vista encontrarem-se sob condição suspensiva, por dependerem de prévia anuência da Caixa Econômica Federal. Muitas vezes a CEF posterga o pagamento ou o faz com títulos CVSA, que são aqueles constantes do ativo do FCVS, calculados pela equivalência econômica, com taxa de retorno de doze por cento ao ano, para pagar cinquenta por cento da dívida do SFH, perante o fundo de Estabilidade do Seguro Rural – FESR. Tais títulos quando negociados no mercado tendem a ter um deságio considerável, gerando uma despesa.



- (xiv) A esse respeito, conclui que a mera escrituração dessas receitas financeiras e de variações monetárias ativas em rendas a apropriar, não afeta o resultado tributável. Neste sentido transcreve o Acórdão 101-93525 do Conselho de Contribuintes, destacando que o mesmo abrangeu não só o IRPJ e a CSLL, como também a COFINS e o PIS.
- (xv) Afirma que a fiscalização não analisou os dados consignados no livro razão, tendo a autuação se baseado apenas nos balancetes mensais. Tal fato gerou uma diferença enorme em favor do fisco, por não ter sido diferenciado o que era dedutível do indedutível. A atitude caracteriza a ausência de observância do princípio constitucional da eficiência, disposto no art. 37 da Constituição.
- (xvi) Salienta que a IN/SRF nº 247/2002, ao disciplinar a apuração das bases de cálculo do PIS e da COFINS devidas pelas instituições financeiras e assemelhadas, aprovou os anexos a serem preenchidos na apuração dessas mesmas bases de cálculo. Fato este que não poderia ser desconhecido pela fiscalização, que apenas se limitou a manusear e excluir dos balancetes os valores que considerou tributável.
- (xvii) Objetivando demonstrar que apenas o manuseio dos balancetes é insuficiente para apuração correta da base de cálculo das Contribuições, junta aos autos a título exemplificativo os balancetes correspondentes aos meses de março/1999, dezembro/1999 e março/2000, bem como os demonstrativos das bases de cálculo do PIS e da COFINS.
- (xviii) Ressalta que o auditor fiscal desconsiderou no mês de março de 2000 o valor de R\$ 1.323.668,20, valor este perfeitamente dedutível das bases de cálculo do PIS e da COFINS, tendo em vista que tais valores se encontravam contabilizados sob a rubrica de despesas de contribuição ao SFH, e que, em razão da superficialidade do exame efetuado pelo Fisco, não foi possível verificar que se tratava de “despesas de contribuição ao FCVS”, no valor de R\$ 4.259,27 e “atualização de FCVS” no valor de R\$ 1.319.408,93, que são integralmente dedutíveis das bases de cálculos das contribuições, juntamente com o valor de R\$ 268.443,96, constante da conta “outras despesas operacionais”, que, na realidade, também corresponde à “atualização de saldo de FCVS.”
- (xix) Quanto aos valores dedutíveis da base de cálculo da COFINS, o contribuinte transcreve o disposto nos arts. 2º e 32 da Lei nº 9.718/98, bem como o art. 1º da Lei nº 9.701/98, para então esclarecer que as atualizações do FCVS que nada mais são do que “encargos com obrigações por refinanciamento, empréstimo e repasse de recursos de órgãos e instituições oficiais”, podem ser deduzidos da base de cálculo por expressa previsão legal, conforme reconhece a própria Receita Federal através da IN/SRF nº 247/2002, arts. 23 e 27.
- (xx) Aduz que a dedutibilidade do FCVS também alcança a correção monetária do respectivo saldo.



- (xxi) Ressalta que o Fisco também se equivocou ao afirmar que o PIS e a COFINS “são apurados segundo o regime de competência”, pois, as variações cambiais de crédito ou de débito são reconhecidas para efeito de tributação pelo regime de caixa, da mesma forma que as receitas da atividade imobiliária, das empresas optantes pelo lucro presumido.
- (xxii) Insurge-se, ainda, face à alegação do Fisco de que teria deduzido indevidamente das bases de cálculo do PIS e da COFINS os “prejuízos na alienação de bens do Ativo Permanente”. Isto porque, entende que os prejuízos objeto de dedução não integravam seu Ativo Permanente e sim seu circulante, pois o contribuinte mantém em estoque bens imóveis oriundos de retomada de mutuários inadimplentes.
- (xxiii) Aduz que mais uma absurda e inconseqüente alegação do Fisco é de que o contribuinte teria concedido “descontos” a mutuários, cujo valor seria indedutível, “em razão de seu caráter de liberalidade”, quando na verdade eventuais descontos concedidos pelo contribuinte somente podem ter decorrido de expressa disposição legal.
- (xxiv) Finalmente, requer seja cancelado o lançamento diante da absoluta falta de tipicidade, exonerando-o das exigências nele consubstanciadas, com o conseqüente arquivamento do processo, ou caso assim não entendam os julgadores seja determinada a realização de diligência.

Pelas razões de fato e de direitos apresentadas em sua impugnação, os julgadores de primeira instância, rejeitaram as preliminares suscitadas pelo contribuinte, rejeitaram o pedido de diligência, e, no mérito, julgaram procedente o lançamento.

Como razões de decidir, consignaram os julgadores ser a impugnação tempestiva e atender aos demais requisitos previstos em lei, razão pela qual dela tornaram conhecimento.

Inicialmente os julgadores rejeitaram a alegação de decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário, por entender que estando às contribuições inseridas no disposto no art. 195 da CF/88, aplica-se no presente caso o prazo decadencial de 10 anos previsto no art. 45 da Lei nº 8.212/91 e não o disposto no art. 150, §4º do CTN.

A esse respeito esclareceram que não compete a autoridade administrativa a análise de ilegalidade ou inconstitucionalidade de normas inseridas legalmente no ordenamento jurídico nacional, competência esta exclusiva do Poder Judiciário, mas apenas aplicá-las sob pena de responsabilidade funcional, conforme jurisprudência que transcreveram.

Observaram que não merece prosperar a alegação do contribuinte de que o auto de infração deveria ser anulado face à inexistência de descrição dos fatos e de determinação da exigência, tendo em vista que tais elementos constam perfeitamente consignados no auto de infração, conforme verificado às fls. 853/855 na “Descrição dos Fatos e Enquadramento legal” e às fls. 869/879 no Termo de Verificação Fiscal que é parte integrante do auto de infração.

Da mesma forma, verificaram que a determinação da exigência consta consolidada no quadro "Demonstrativo de Apuração da Cofins", fls. 857/861, no "Demonstrativo da Multa e Juros de Mora", fls. 862/866, nas planilhas denominadas "Demonstrativo de Apuração da Cofins a Lançar", fls. 849/851 e nas denominadas "Base de Cálculo de PIS e Cofins Ajustada Conforme Termo de Verificação Fiscal", fls. 784/845.

Entenderam que também não merece prosperar a alegação do contribuinte de que o auto de infração não foi devidamente instruído, pois pela simples análise dos documentos juntados aos autos, verificaram que resta suficientemente demonstrada a situação material que acarretou a autuação.

Dessa forma, afirmaram que o contribuinte não sofreu qualquer cerceamento de defesa, inexistindo no presente processo qualquer das situações previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72 que justificasse a nulidade do auto de infração.

Indeferiram o pedido de perícia / diligência formulado pelo contribuinte por entender que já existem nos autos provas suficientes para formar o convencimento dos julgadores, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/1993.

Quanto à exclusão de rendas de créditos vinculados ao FCVS, salientaram os julgadores que ao contrário do que pretende demonstrar o contribuinte, a matéria tratada no Parecer MF/SRF/COSIT nº 608, de 14/11/1996, proferido no processo de consulta nº 10168.004651/96-44, de interesse da FENABAN, não se refere à dedutibilidade dos valores relativos ao FCVS e à sua equalização da base de cálculo da COFINS e do PIS, mas sua principal motivação foi a verificação quanto a possibilidade, "para fins de imposto de renda e contribuição social, de constituição de provisão para devedores duvidosos dedutível ao amparo das Resoluções nºs 1.423/87, 1.675/89 e 1.748/90, todas do Conselho Monetário Nacional, constituídas para fazer face a perdas no recebimento de créditos contra o FCVS."

Sendo assim, o parecer restringiu a solução da questão formulada, às disposições contidas na legislação do imposto de renda, concluindo que esta só poderia ser efetuada até a vigência da Lei nº 8.981/1995 (MP nº 812/1994). Ou seja, por serem distintas as matérias, concluíram os julgadores que o presente lançamento não contraria o disposto no referido parecer.

Ressaltaram que apesar do contribuinte alegar que por expressa previsão legal poderia efetuar as deduções nas bases de cálculo do PIS e da COFINS, não mencionaram qual seria essa legislação.

Destacaram os julgadores que o período abrangido pelo presente lançamento encontra-se sob a égide da Lei nº 9.701/98, que dispõe sobre a base de cálculo do PIS devido pelas pessoas jurídicas referidas no §1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, e pela Lei nº 9.718/98, que dispõe sobre a base de cálculo do PIS e da COFINS devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, dispensando tratamento específico para aquelas referidas no §1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91. Esclareceram que essas normas sofreram algumas alterações a partir da edição da Medida provisória nº 1.807/1999, e em suas reedições, sendo a última a MP nº 2.158-35, de 24/08/2001.



Prosseguiram afirmando que a IN/SRF nº 37/1999, veio dispor que as instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil deveriam apurar a COFINS e o PIS de acordo com a planilha de cálculo constante do seu Anexo Único. Posteriormente, a IN/SRF nº 247/2002, ao disciplinar sobre a COFINS e o PIS devidos pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral, dispõe, respectivamente, em seus artigos 23 e 27, sobre as exclusões e deduções gerais e específicas permitidas, além de dispor, em seu Anexo I, de planilha de cálculo para apuração das referidas contribuições.

Consignaram que nos termos do art. 177 da Lei nº 6.404/76, o regime segundo o qual devem ser registradas as mutações patrimoniais da companhia é o de competência.

No caso em tela, observaram que o contribuinte, a partir de 31/03/2001, reconheceu, mensalmente, em sua escrituração os valores referentes à novação da dívida do FCVS, junto à instituição, relativa a saldos devedores remanescentes da liquidação de contratos de financiamento habitacional. Ocorre, que não obstante tenha reconhecido contabilmente tais receitas pelo regime de competência, ao efetuar a apuração da base de cálculo das contribuições, procedeu à exclusão de valores referentes a essas receitas que ainda, segundo o contribuinte, não teriam sido apropriados efetivamente.

Entenderam os julgadores ser incorreto o procedimento adotado pelo contribuinte, primeiro, por inexistir legislação que rege a matéria, previsão para que tais valores sejam excluídos da base de cálculo da contribuição e, segundo porque não há previsão legal, no que se refere à tributação da Cofins, para que tais receitas sejam reconhecidas pelo regime de caixa, razão pela qual devem ser mantidos os valores nas bases de cálculo das contribuições.

Quanto a dedução de perdas na venda de imóveis, consignaram os julgadores que para fim de determinação da base de cálculo da contribuição em questão, toma-se irrelevante o fato do imóvel integrar ou não o ativo permanente. O que se deve ter em mente é que a referida despesa integra a conta 8.3.1.00.00.0000-6, referente a "prejuízos em transações com valores e bens", integrantes do rol de despesas não operacionais, despesas essas, indedutíveis por falta de previsão legal.

Quanto à dedução de descontos e redescontos passivos, destacaram os julgadores que independentemente do que tenho motivado o desconto, tal despesa não poderia ser deduzida por falta de amparo legal.

Observaram que as informações contidas nos balancetes mensais anexados aos autos são suficientes para apurar a base de cálculo, pois neles podem ser identificadas as receitas que devem compor a base de cálculo, bem como todas as exclusões e deduções legalmente permitidas, não sendo de maneira alguma desrespeitado o princípio da eficiência ou qualquer outro princípio disposto no art. 37 da CF/88.

Ciente da decisão de primeira instância em 21.12.2005, fls. 1.126, o contribuinte apresentou, tempestivamente, em 19.01.2006, recurso voluntário às fls. 1.127/1.179, basicamente sob os mesmos argumentos apresentados em sua impugnação, quais sejam:



Preliminarmente, requer seja reconhecida à decadência do direito da Fazenda Pública constituir os créditos com fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 1999 a março de 2000, tendo em vista o transcurso de lapso temporal superior a 5 anos, entre a data do fato gerador e a sua constituição, nos termos do art. 150, §4º do CTN. Nesse sentido, transcreve jurisprudência do Conselho de Contribuintes, objetivando demonstrar que não se aplica ao presente caso o disposto no art. 45 da Lei nº 8.212/91, ou seja, o prazo decadencial de 10 anos.

Prossegue afirmando que além da decadência, o lançamento também não merece prosperar por ausência de previsão legal. Esclarece que a atividade da autoridade administrativa é vinculada à lei, conforme expresso no art. 3º e 142 do CTN.

Ademais, salienta que nos termos do Decreto nº 70.235/72 o auto de infração deve conter determinados requisitos, dentre eles a descrição dos fatos e a determinação da exigência, sob pena de nulidade, posto que pode causar o cerceamento de defesa do contribuinte (art. 5º, LV da CF/88).

Afirma que o Fisco não poderia inverter o ônus da prova, lavrando auto de infração de legitimidade duvidosa e fazendo com que o contribuinte suporte os dispêndios com a apresentação de defesa de uma exação exacerbada. Nesse sentido, transcreve artigo do ilustre Hugo de Brito Machado, bem como acórdão proferido pela Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Conclui a esse respeito, destacando que a fiscalização se excedeu ao lavrar o auto de infração, tendo em vista que a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142 do CTN, razão pela qual o Fisco jamais poderia negar a exclusão dos valores relativos ao FCVS e a sua equalização, das bases de cálculo da COFINS e do PIS, face à expressa previsão legal.

Ressalta, ainda, que tal dedutibilidade restou cristalina após a decisão proferida pela COSIT em processo de consulta da FENABAN que versou sobre esta matéria e após o acórdão nº 123467, proferido pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

No mérito, objetivando facilitar a compreensão sobre o Fundo de Compensação de Variações Salariais – FCVS, traça um breve histórico sobre os contratos de financiamento imobiliário e da legislação aplicável ao caso.

Nesse sentido, esclarece que no final de 2000, por força da Lei nº 10.150/2000, as dívidas do FCVS, relativas a saldos devedores remanescentes da liquidação de contratos de financiamento habitacional, firmados com mutuários finais do Sistema Financeiro de Habitação – SFH, foram objeto de novação celebrada com a União, obedecidas as condições do art. 10, §2º, II da referida lei, quais sejam: i) a taxa de juros efetiva foi estabelecida em 3,17% a.a. para operações realizadas com reservas oriundas do FGTS e ii) taxa de juros efetiva de 6,17% a.a. para as demais operações.

Ressalta que desse encontro de contas entre os direitos creditórios junto ao FCVS e das obrigações frente ao FGTS, surgiu um saldo, que foi devidamente reconhecido na contabilidade para efeitos societários e contábeis.



Quanto ao referido encontro de contas, salienta que há duas etapas distintas: a primeira refere-se ao período anterior a novação dos direitos e obrigações com o FCVS e o FGTS; a segunda inicia-se após a assinatura.

Após transcrever os arts. 176, 177, 181 e 187 da Lei nº 6.404/76, afirma que por força da legislação vigente, reconheceu em 31/3/2001 todo o seu direito creditório com o FCVS, inclusive o vincendo (até 2027), bem como procedeu à equalização de sua dívida com o FGTS. Desta forma, o saldo resultante gerou naquele momento um resultado contábil positivo a seu favor.

Prossegue afirmando que referidas receitas resultaram apenas em um resultado contábil positivo, haja vista encontrarem-se sob condição suspensiva, por dependerem de prévia anuência da Caixa Econômica Federal. Muitas vezes a CEF posterga o pagamento ou o faz com títulos CVSA, que são aqueles constantes do ativo do FCVS, calculados pela equivalência econômica, com taxa de retorno de doze por cento ao ano, para pagar cinquenta por cento da dívida do SFH, perante o fundo de Estabilidade do Seguro Rural – FESR. Tais títulos quando negociados no mercado tendem a ter um deságio considerável, gerando uma despesa.

A esse respeito, conclui que a mera escrituração dessas receitas financeiras e de variações monetárias ativas em rendas a apropriar, não afeta o resultado tributável. Neste sentido transcreve o Acórdão 101-93525 do Conselho de Contribuintes, destacando que o mesmo abrangeu não só o IRPJ e a CSLL, como também a COFINS e o PIS.

Afirma que a fiscalização não analisou os dados consignados no livro razão, tendo a autuação se baseado apenas nos balancetes mensais. Tal fato gerou uma diferença enorme em favor do fisco, por não ter sido diferenciado o que era dedutível do indedutível. A atitude caracteriza a ausência de observância do princípio constitucional da eficiência, disposto no art. 37 da Constituição.

Salienta que a IN/SRF nº 247/2002, ao disciplinar a apuração das bases de cálculo do PIS e da COFINS devidas pelas instituições financeiras e assemelhadas, aprovou os anexos a serem preenchidos na apuração dessas mesmas bases de cálculo. Fato este que não poderia ser desconhecido pela fiscalização, que apenas se limitou a manusear e excluir dos balancetes os valores que considerou tributável.

Objetivando demonstrar que apenas o manuseio dos balancetes é insuficiente para apuração correta da base de cálculo das Contribuições, junta aos autos a título exemplificativo os balancetes correspondentes aos meses de março/1999, dezembro/1999 e março/2000, bem como os demonstrativos das bases de cálculo do PIS e da COFINS.

Ressalta que o auditor fiscal desconsiderou no mês de março de 2000 o valor de R\$ 1.323.668,20, valor este perfeitamente dedutível das bases de cálculo do PIS e da COFINS, tendo em vista que tais valores se encontravam contabilizados sob a rubrica de despesas de contribuição ao SFH, e que, em razão da superficialidade do exame efetuado pelo Fisco, não foi possível verificar que se tratavam de “despesas de contribuição ao FCVS”, no valor de R\$ 4.259,27 e “atualização de FCVS” no valor de R\$ 1.319.408,93, que são integralmente dedutíveis das bases de cálculos das contribuições, juntamente com o valor de



R\$ 268.443,96, constante da conta “outras despesas operacionais”, que, na realidade, também corresponde à “atualização de saldo de FCVS.”

Quanto aos valores dedutíveis da base de cálculo da COFINS, o contribuinte transcreve o disposto nos arts. 2º e 32 da Lei nº 9.718/98, bem como o art. 1º da Lei nº 9.701/98, para então esclarecer que as atualizações do FCVS que nada mais são do que “encargos com obrigações por refinanciamento, empréstimo e repasse de recursos de órgãos e instituições oficiais”, podem ser deduzidos da base de cálculo por expressa previsão legal, conforme reconhece a própria Receita Federal através da IN/SRF nº 247/2002, arts. 23 e 27.

Aduz que a dedutibilidade do FCVS também alcança a correção monetária do respectivo saldo.

Ressalta que o Fisco também se equivocou ao afirmar que o PIS e a COFINS “são apurados segundo o regime de competência”, pois, as variações cambiais de crédito ou de débito são reconhecidos para efeito de tributação pelo regime de caixa, da mesma forma que as receitas da atividade imobiliária, das empresas optantes pelo lucro presumido.

Insurge-se, ainda, face à alegação do Fisco de que teria deduzido indevidamente das bases de cálculo do PIS e da COFINS os “prejuízos na alienação de bens do Ativo Permanente”. Isto porque, entende que os prejuízos objeto de dedução não integravam seu Ativo Permanente e sim seu circulante, pois o contribuinte mantém em estoque bens imóveis oriundos de retomada de mutuários inadimplentes.

Aduz que mais uma absurda e inconseqüente alegação do Fisco é de que o contribuinte teria concedido “descontos” a mutuários, cujo valor seria indedutível, “em razão de seu caráter de liberalidade”, quando na verdade eventuais descontos concedidos pelo contribuinte somente podem ter decorrido de expressa disposição legal.

Salienta que o Fisco desconsiderou a sua capacidade contributiva, tendo em vista que seu patrimônio não será capaz de suportar a exação.

Afirma que a decisão de primeira instância não enfrentou convenientemente todas as questões que lhe foram submetidas, esquecendo-se, contra todas as evidências e inquestionáveis razões ofertadas pelo contribuinte quando da sua impugnação, que o “emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”, a teor do disposto no art. 108, §1º do CTN.

Esclarece que o Fundo de Compensação de variações Salariais – FCVS constituiu-se em um direito de crédito, e, como tal, por força da legislação do Banco Central do Brasil e da Lei das Sociedades Anônimas, relativamente às demonstrações contábeis, sujeita as instituições financeiras com operações do SFH à necessária atualização daquele direito.

Em razão disso e objetivando o não pagamento do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins sobre as referidas variações monetárias é que foi introduzido o art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que veio a alterar a tributação das variações monetárias dos direitos de crédito a partir de 1º de janeiro de 2000.



Prossegue afirmando que por ocasião da edição do Parecer MF/SRF/COSIT nº 608/96, efetivamente não havia previsão legal para a exclusão das variações monetárias do PIS e Cofins. Entretanto, para corrigir tal lacuna existente na legislação é que foi introduzido o mencionado o art. 30 da MP nº 2.158-35/2001, que estendeu seus efeitos ao PIS e a Cofins.

Alega que muito embora o referido dispositivo refira-se à taxa de câmbio, não se pode negar, porém, que no processo de integração daquela norma ao ordenamento jurídico, com base em um raciocínio lógico e sistemático, há que ser admitida, obviamente, sua plena aplicação em relação aos índices ou coeficientes aplicáveis a direitos ou obrigações, por disposição legal ou contratual, como é o caso do contribuinte.

Salienta que a decisão recorrida apenas discorreu sobre adições e exclusões da base de cálculo de PIS e Cofins, previstos na Lei nº 9.718/98 e atos normativos expedidos pela SRF. Acontece, porém, que a variação monetária a partir de 1º de janeiro de 2000 não se constitui em adição ou exclusão, pois a mesma simplesmente não integra a base de cálculo do PIS e da Cofins, enquanto do direito de crédito não for liquidado.

Afirma que em observância àquele preceito legal, vem oferecendo a tributação o principal e a respectiva variação monetária do FCVS à medida do vencimento do crédito e à competente liquidação junto ao agente financeiro, conforme se demonstra e comprova no mapa de controle juntado aos autos.

Finalmente, requer, seja cancelado o lançamento diante da absoluta falta de tipicidade, exonerando-o das exigências nele consubstanciadas, com o conseqüente arquivamento do processo, ou caso assim não entendam os julgadores seja determinada a realização de diligência.

É o relatório.

Voto

Conselheiro VALMIR SANDRI, RELATOR.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos para a sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Como se depreende do relatório, o presente processo teve origem em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, na qual a fiscalização constatou que o contribuinte efetuou deduções indevidas na base de cálculo da COFINS, referente aos anos-calendário 1999 a 2003, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal às fls. 869/879.



Inconformada com o lançamento mantido pelos julgadores de primeira instância, o contribuinte apresentou recurso voluntário alegando em síntese que: (i) parte do crédito foi atingido pela decadência do direito da Fazenda Pública em constituí-lo; (ii) deve ser declarado nulo o auto de infração lavrado, tendo em vista a ausência da descrição dos fatos e do enquadramento legal, o que lhe causou cerceamento de defesa; (iii) não poderia o Fisco inverter o ônus da prova; (iv) o registro do FCVS gera tão somente um resultado positivo contábil, na medida em que eventuais receitas de decorrentes se encontram sob condição suspensiva, pois dependem de prévia anuência da CEF; (v) a fiscalização desconsiderou a verdade dos fatos, fundamentando-se apenas nos balancetes mensais, sem que fosse verificado o Livro Razão; (vi) escriturou de forma correta o FCVS; (vii) a realização de diligência; (viii) a nulidade do lançamento.

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade suscitada pelo contribuinte, por entender que tanto o enquadramento legal quanto a descrição dos fatos estão devidamente expostos no auto de infração e no Termo de Verificação Fiscal, não acarretando qualquer prejuízo a defesa do contribuinte, o que, aliás, demonstrou conhecer de forma precisa todas as acusações que lhe foram imputadas.

Relativamente ao Mandado de Segurança apontado no TVF, conforme se depreende do voto proferido pela Ilustre Des. Vera Lúcia Lima da Silva nos autos da Apelação nº 2000.02.01.004198-5, interposta face à sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 99.0006000-8, este foi impetrado pelo contribuinte, objetivando em síntese: "que a autoridade coatora se abstenha de exigir o pagamento da contribuição da COFINS nos moldes da Lei nº 9.718/98".

Dessa forma, verifica-se que não há concomitância entre o objeto do referido Mandado de Segurança e o presente processo administrativo, a despeito de o contribuinte questionar a sua isenção da COFINS no *mandamus*, o que, a princípio, afastaria a exigência da presente exação incidente sobre as receitas aqui questionadas.

Quanto à alegação de decadência do direito da Fazenda Pública constituir os créditos tributários com fatos geradores ocorridos entre janeiro de 1999 a março de 2000, entendo que assiste razão ao contribuinte.



Isto porque, conforme se verifica nos autos do presente processo, o contribuinte foi cientificado do auto de infração em 15/04/2005, para exigir a COFINS com fatos geradores ocorridos a partir de fevereiro de 1999 a dezembro de 2003, o que denota que os créditos tributários apurados até o mês de março de 2000, já se encontravam alcançados pela decadência, *ex vi* do disposto no art. 150, §4º do CTN.

Dessa forma, merece reforma a decisão de primeira instância, uma vez que os julgadores *a quo* aplicaram o disposto no art. 45 da Lei nº 8.212/91, que alongou o prazo decadencial para 10 (dez) anos para a constituição do crédito tributário, e não o art. 150, §4º do CTN, independentemente tratar-se de contribuições sociais, eis que, por constituírem receitas derivadas, compulsórias e consubstanciarem princípios peculiares ao regime jurídico dos tributos, as mesmas se sujeitam às normas gerais estabelecidas por lei complementar, razão pela qual, por força da remissão do art. 149 da Carta Magna, estão adstritas ao Código Tributário Nacional, não podendo, dessa forma, lei ordinária fixar prazo decadencial diferente dos estabelecidos nos arts. 150, § 4º. e 173 do CTN.

Nesse sentido, os Ministros do E. Supremo Tribunal Federal pacificou a matéria ao editar a Súmula Vinculante nº 08, que tem a seguinte redação:

“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Portanto, ante a edição da súmula vinculante e de inexistir no presente caso o evidente intuito de fraude, dolo ou simulação, que poderia deslocar o prazo decadencial previsto no art. 150, §4º para o art. 173, I, ambos do CTN, não tenho dúvidas que no presente caso aplica-se o disposto no art. 150, §4º, do CTN.

Sendo assim, acolho a preliminar de decadência suscitada pelo contribuinte, declarando extintos os créditos com fatos geradores ocorridos anteriormente a março de 2000, inclusive, nos termos do art. 150, §4º e 156, V, ambos do CTN.



No mérito, entendo que merece reforma a r. decisão recorrida tão somente quanto as receitas de equalização do Fundo de Compensação de Variações Salariais –FCVS, as quais, entendo, não devem ser oferecida a tributação no momento de sua contabilização, eis que se encontram sob condição suspensiva, pois dependem de prévia anuência da Caixa Econômica Federal - CEF, mas sim, no momento de sua disponibilidade jurídica e/ou econômica, ou seja, no momento em que a CEF o considera efetivamente devido (FCVS), mantendo, por conseguinte, as demais exigências, evidentemente, desde que não alcançadas pelo prazo decadencial.

Pois bem. Quanto as receitas decorrentes da equalização do Fundo de Compensação de Variações Salariais –FCVS, de se observar que a matéria já foi objeto de análise por esta Colenda Câmara nos autos do Processo Administrativo nº 19740.000228/2005-87 – Acórdão n. 101-96929, Sessão de 18/09/2008 -, do mesmo contribuinte, tendo sido naquela ocasião dado provimento ao seu recurso e, sendo assim, por se tratar o presente decorrente daquele, adoto aqui as mesmas razões e fundamentos lá proferidas, ante a estreita relação de causa e efeito que os vincula, bem como, por entender que o fato gerador da obrigação tributária no presente caso, não ocorre por ocasião da escrituração contábil, mas sim, no momento em que efetivamente tal receita é homologada pela Caixa Econômica Federal.

Dessa forma, transcrevo abaixo minhas considerações naquele processo para afastar a exigência aqui consubstanciada, *verbis*:

“... A questão prende-se ao fato de determinar se as receitas de equalização do Fundo de Compensação de Variações Salariais –FCVS, devem ser tributadas pelo regime de competência ou não.

No entendimento da r. decisão recorrida, o fato da Caixa Econômica Federal – CEF ter concedido anuência às equalizações decorrentes das dívidas do FCVS, superou a condição suspensiva, devendo, dessa forma, as receitas ser reconhecidas pelo regime de competência.

Por seu turno, alega o Recorrente que os créditos junto ao FCVS somente podem ser oferecidos à tributação quando do momento da anuência da CEF, com o conseqüente pagamento, eis a que tais créditos estão, de fato, vinculados a uma condição



suspensiva para a ocorrência do fato gerador, não podendo ser desconsiderada tal particularidade.

Portanto, fundamental para o julgamento da questão, determinar o momento em que o fato gerador na hipótese ocorreu.

Nesse sentido o Código Tributário Nacional, em seu artigo 116, cuidou em delimitar a respeito da ocorrência do fato gerar no tempo, ao dispor:

“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.”

Situações de fato mencionadas no inciso I do artigo 116 acima mencionado são aquelas situações fáticas que não tem relevância jurídica na órbita do direito privado, podendo inclusive ser contra o direito, como a renda de jogo ou fruto de atos ilícitos, e que são tomadas pelo legislador como suficientes ao nascimento de uma obrigação tributária.

Hugo de Brito Machado, sobre este dispositivo, ensina:

“Realmente, quando o art. 116, inciso I, do Código Tributário Nacional refere-se a situação de fato, está fazendo referência à situação não categorizada em outra área do direito e que, por isto mesmo, não tem definidos em norma jurídica os seus elementos constitutivos, nem muito menos o momento em que se completa. São “meros fatos não categorizados como institutos jurídicos (entrada de mercadoria no território nacional, saída da mercadoria do estabelecimento remetente, aquisição de renda)” (in Comentários ao Código Tributário Nacional, Atlas, p. 354)

Ainda, na lição de Hugo de Brito, ele faz a distinção entre a situação de fato e a jurídica:

“O que na verdade importa é saber se para a configuração da situação colhida pela norma na definição da hipótese de incidência tributária está, ou não, algum conceito jurídico. Algo regulado pelo Direito. Se não está, tem-se uma situação de fato, ou seja, uma situação para cuja configuração as normas do Direito são irrelevantes. Se está, tem-se uma situação jurídica, ou seja, uma situação para cuja configuração é relevante a aplicação de uma ou mais de uma norma jurídica.” (p. 355)



Desta forma, para se definir o momento da ocorrência do fato gerador de um tributo é importante determinar se estamos diante de uma situação de fato ou de uma situação jurídica. Tratando-se de situação de fato, o fato gerador se consuma desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios. Por outro lado, tratando-se de situação jurídica, ocorre o fato gerador desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

O fato gerador do imposto de renda, num primeiro momento esta delimitado no artigo 43 do CTN, que prevê o seguinte:

"Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior".

Rubens Gomes de Souza sobre o artigo 43 do CTN ensina que:

3.6 Explicitando o dispositivo transcrito, sublinho que, tanto em se tratando de "renda" como de "proventos", o elemento essencial do fato gerador é a aquisição da disponibilidade de riqueza nova, definida em termos de acréscimo patrimonial. Esta circunstância – de tratar-se de riqueza nova – está implícita, no caso da "renda", na palavra "produto" (CTN, art. 43, I), que envolve a noção de algo novo produzido por, ou seja, decorrente de, algo existente: a fonte produtora (capital, trabalho ou combinação de ambos). Por outro lado, no caso dos "proventos", aquela mesma circunstância – de tratar-se de riqueza nova – está expressamente referida (CTN, art. 43, II), em termos, como disse, de "acréscimos patrimoniais".

2/3.7 Por sua vez, a disponibilidade adquirida pode, nos termos da definição, ser "econômica" ou "jurídica" (CTN, art. 43 caput). A aquisição de "disponibilidade econômica" corresponde ao que os economistas chamam "separação" da renda: é a efetiva percepção, em dinheiro ou outros valores (RIR, art. 498). A aquisição de "disponibilidade jurídica" corresponde ao que os economistas chamam "realização" da renda: é o caso em que, embora o rendimento ainda não esteja "economicamente disponível" (isto é, efetivamente percebido), entretanto o beneficiado já tenha título hábil para percebê-lo (RIR, art. 95 §1º). Como é claro, a disponibilidade "econômica" envolve automaticamente a "jurídica"; a recíproca pode não ser verdadeira, mas a aquisição de qualquer daqueles tipos de disponibilidade basta para configurar



o fato gerador, isto é, para dar lugar à incidência do imposto (CTN, art. 114). (SOUZA, Rubens Gomes de, Pareceres - 3 Imposto de Renda, coordenação IBET, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários; ed. póstuma. São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1976, pág. 277)

Dessa forma, o legislador ordinário que institui efetivamente o imposto sobre de renda, diante da permissão do artigo 43 do CTN, pode eleger para efeito do fato gerador tanto a “aquisição da disponibilidade econômica” quanto a “aquisição da disponibilidade jurídica” ou ambas as hipóteses.

Henry Tilbery nos ensina que:

“A redação definitiva do CTN não se limita ao emprego do termo genérico “aquisição de riqueza nova”, mas distingue entre “aquisição da disponibilidade econômica” (isto é, a percepção efetiva de rendimentos em dinheiro ou valores suscetíveis de avaliação em dinheiro) e “aquisição da disponibilidade jurídica” (isto é, o nascimento do direito de receber o rendimento).” (Comentários ao Código Tributário Nacional, Saraiva, p. 352)

Logo, a primeira hipótese, no caso a “aquisição da disponibilidade econômica”, constitui uma situação de fato, centrada na percepção efetiva do dinheiro. É por isso que é possível a tributação da renda adquirida ilegalmente, como p.e. roubo, jogo, tráfico de drogas, etc.; hipótese em que se verifica apenas a disponibilidade econômica da renda, isto é, apenas a disponibilidade decorrente de uma situação de fato. A segunda hipótese, a “aquisição da disponibilidade jurídica”, configura, naturalmente, uma situação jurídica que configure um direito de crédito. Certamente que “a disponibilidade “econômica” pode envolver a “jurídica”, dependendo do que a legislação instituidora do tributo dispor.

Em sendo assim, e de acordo com o artigo 116 do Código Tributário Nacional, tratando-se de uma situação de fato, considera-se ocorrido o fato gerador e existente os seus efeitos desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios.

Por sua vez, o artigo 117 do CTN, ao tratar destas hipóteses prescreve que:

“Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:



I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Segundo o art. 118 do Código Civil, "subordinando-se a eficácia do ato à condição suspensiva, enquanto esta se não verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa." Dessa forma, a cláusula condicional será suspensiva se impedir que o negócio produza efeitos jurídicos enquanto o acontecimento não se observar. Acontecendo o fato previsto pela cláusula suspensiva, o negócio passa a produzir seus efeitos, conferindo os direitos colimados pelos interessados e instituindo as respectivas obrigações. Portanto, suspensiva é a condição que deixa suspensos os efeitos de um negócio até que se produza o fato previsto por ela.

Já o art. 119 do Código Civil institui que "se for resolutiva a condição, enquanto esta não se realizar, vigorará o ato jurídico, podendo exercer-se desde o momento deste o direito por ele estabelecido; mas, verificada a condição, para todos os efeitos, se extingue o direito a que ela se opõe." É um tipo de condição que permite que o negócio subordinado a ela produza normalmente todos os seus efeitos, até que o fato previsto por ela se realize, quebrando, a partir de então, qualquer obrigação ou direito decorrente do ato negocial. Ou seja, o negócio sob condição resolutiva produz efeitos para ambas as partes desde a sua formação até que o acontecimento se realize e, por consequência, destrua o ato negocial.

Dessa maneira, a condição resolutiva é o contrário da suspensiva, uma vez que esta última, ao se observar o fato condicionante, permite que o ato passe a produzir seus efeitos normais, enquanto que a primeira, quando se dá o acontecimento previsto por ela, cessa todos os efeitos que o negócio já produzia desde sua formação.

Isto significa dizer que, na condição suspensiva o fato gerador só ocorre quando a pessoa tornar-se titular de um direito que depende de um evento futuro e incerto, ou seja, enquanto não ocorrer tal evento, a pessoa tem mera expectativa de direito, e sendo assim, inexistente fato gerador enquanto a pessoa não for titular deste direito, ou seja, somente e quando implementadas as várias condições suspensivas previstas em contrato é que se poderia considerar ocorrido o fato gerador do imposto de renda.



Ao contrário sensu, na condição resolutiva a pessoa já é titular de um determinado direito desde o momento da celebração do negócio jurídico até ocorrer evento futuro e incerto, ocorrendo desde o momento da celebração do negócio o fato gerador.

Por sua vez, as leis que regem especificamente o IRPJ impõem como regra fiscal obrigatória a ser cumprida pela pessoa jurídica, os princípios fundamentais da contabilidade e as normas contidas na lei comercial. Desse modo, implicitamente a lei fiscal exige a adoção do regime de competência para o registro das operações, apuração dos resultados da pessoa jurídica e para a base de cálculo do imposto, consoante às disposições do vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/1999, que tem como matriz legal o Decreto nº 1.598/1977, verbis:

"Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações, prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto nº 1.598/1977, art. 6º).

§ 1º. A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981/1995, art. 37, § 1º).

...

Art.251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais.

Neste diapasão, o Regulamento do Imposto de Renda-RIR, trata ainda do regime de competência como sendo preceito obrigatório para toda pessoa jurídica que opte pela apuração dos seus resultados com base no lucro real, quando dispõe que a inobservância do regime de escrituração, isto é, a desobediência da escrituração ao regime de competência, poderá resultar em infração à lei tributária, salvo nos casos que excepciona, senão vejamos:

"Art. 273. A inobservância quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar:

I – a postergação de pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

II – a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

§ 1º. O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou

deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247 (Decreto-lei nº 1.598/1977, art. 6º, § 6º).

Em síntese, o regime de competência é o que melhor revela a mensuração do patrimônio em um determinado período de tempo, pois as receitas são consideradas no momento em que econômica ou juridicamente passaram a integrar o patrimônio do contribuinte, distribuindo o fluxo da renda de acordo com os períodos correspondentes.

Igualmente, ocorre no tocante aos custos e despesas para que um só período (o do pagamento) não fique sobrecarregado com o dispêndio de valores relativos a vários outros períodos.

*Por consequência, na escrituração pelo regime de competência, as receitas, rendimentos e o lucro devem ser reconhecidos no resultado da pessoa jurídica e, portanto, computados na base de cálculo e submetidos à tributação, quando o respectivo ganho já for certo, líquido e os correspondentes valores já possam ser exigidos por qualquer meio jurídico, estando à incidência do IRPJ inteiramente desvinculada do efetivo recebimento financeiro em moeda e da adimplência da obrigação pelo devedor, eis que a incidência do IRPJ, de acordo com o artigo 43 do Código Tributário Nacional – CTN, ocorre quando a pessoa jurídica adquirir a disponibilidade econômica ou jurídica da renda, isto é, o fato gerador do IRPJ se dá em bases correntes à medida que a renda (lucro) for sendo auferida, consoante o vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR (matriz legal: Lei nº 8.981/1995, art. 25, e Lei nº 9.430/1996, art. 1º e 55)”.

*Pois bem, colocadas as premissas acima, no meu entender, já é possível determinar o momento em que as receitas decorrentes do FCVS devem ser reconhecidas como auferidas para efeito da incidência do imposto de renda.**

O FCVS foi criado em 1967 pelo extinto Banco Nacional da Habitação – BNH, sucedido pela Caixa Econômica Federal – CEF, com a finalidade de garantir limite de prazo para amortização da dívida aos adquirentes de habitações financiadas pelo Sistema Financeiro da Habitação – SFH, em fase da possibilidade da ocorrência, ao final do prazo de amortização, de uma diferença entre a soma das prestações pagas e o saldo devedor da

O FCVS foi criado em 1967 pelo extinto Banco Nacional da Habitação – BNH, sucedido pela Caixa Econômica Federal – CEF, com a finalidade de garantir limite de prazo para amortização da dívida aos adquirentes de habitações financiadas pelo Sistema Financeiro da Habitação – SFH, em fase da possibilidade da ocorrência, ao final do prazo de amortização, de uma diferença entre a soma das prestações pagas e o saldo devedor da



operação, monetariamente atualizados por critérios distintos, aquelas pelo reajuste do salário-mínimo, e, depois, do salário da categoria profissional do mutuário e este pelos índices aplicáveis às contas de poupança.

Nos termos da Lei n. 10.150/2000, as dívidas do FCVS junto as instituições financiadoras, relativas a saldos devedores remanescentes da liquidação de contratos de financiamento habitacional, foram objeto de novação celebrada com a União, ou seja, todos os direitos e deveres junto ao FCVS e ao FGTS foram novados, surgindo daí, para o Recorrente, um saldo positivo, reconhecido em 2001 na sua contabilidade tão somente para efeitos societários e contábeis, não considerado para efeitos fiscais pelo fato deste encontra-se sob condição suspensiva, eis que depende de prévia anuência da Caixa Econômica Federal.

Da análise dos autos, verifico que assiste razão ao contribuinte ao afirmar que o registro do FCVS gerou tão somente um resultado positivo contábil no ano-calendário de 2001, na medida em que eventuais receitas decorrentes dele se encontram sob condição suspensiva, pois, sem a anuência da CEF os créditos não são ressarcidos e conseqüentemente não podem ser computados no resultado do exercício, ex vi do disposto nos arts. 116 e 117 do CTN.

Assim, o fato da CEF ter celebrado um contrato de novação de dívida que o Recorrente possuía para com esta, na condição de pro-solvendo, no montante de R\$ 533.067 mil, a ser quitado com créditos do FCVS, do próprio contribuinte, não significa dizer que a CEF concedeu à anuência a totalidade das equalizações decorrentes das dívidas do FCVS, superando-se a citada condição suspensiva, conforme entendeu a r. decisão recorrida.

Isto porque, a despeito da CEF anuir com o Recorrente para que o pagamento de sua dívida fosse quitada com créditos do FCVS, tal fato não tem o condão de afastar a condição que deixa suspensos os efeitos de um negócio até que se produza o fato previsto por ela, eis que o que se esta anuindo é uma dívida do Recorrente para com a CEF e não o contrário.

Tal premissa é tão verdadeira que a própria CEF se preocupou em firmar um contrato de novação, na condição de pró-solvendo, mesmo com créditos do FCVS que o próprio Recorrente possuía, pois, se havia certeza absoluta em relação aos créditos, não



haveria necessidade da CEF se proteger em relação a eles como o fez quando da celebração do contrato.

O fato é que, os créditos junto ao FCVS somente podem ser oferecidos à tributação quando do momento da anuência da CEF, eis que, enquanto o Fundo não reconhecer o débito, e na condição em que comprovada a autenticidade do registro do qual decorreu, não há o que se falar em aquisição de disponibilidade jurídica e muito menos de aquisição de disponibilidade econômica.

Nesse sentido, esta E. Câmara, em Sessão realizada em 25.07.2001, proferiu o acórdão nº 101-93.525, em que restou decidido que a escrituração de receitas financeiras e de variações monetárias ativas relativo ao Fundo de Compensação de Variações Salariais – FCVS em rendas a apropriar, não afeta o resultado tributável, vejamos:

“IRPJ. RECEITAS FINANCEIRAS E VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS. ESTORNO DE RECEITAS. RENDAS A APROPRIAR. FUNDO DE COMPENSAÇÃO DE VARIAÇÕES SALARIAIS. CONSULTA DA FENABAN. Reconhecida pela COSIT, em resposta a consulta formulada pela entidade representativa de categoria econômica, que a escrituração de receitas financeiras e de variações monetárias ativas relativo ao Fundo de Compensação de Variações Salariais (FCVS) em Rendas a Apropriar não afeta o resultado tributável, não pode prosperar o lançamento. Estas receitas estavam sujeitas à condição suspensiva porque dependiam de prévia anuência da Caixa Econômica Federal e, ainda, se não estornadas estas receitas, seriam excluídas do lucro real como lucro inflacionário diferido e ajustado por ocasião da realização.

TRIBUTAÇÃO REFLEXIVA. A decisão proferido no lançamento principal estende-se aos demais lançamentos face à íntima relação que vincula um ao outro.

Recurso provido.”

Dessa forma, estando os créditos do Recorrente sujeito a autenticidade do registro do qual decorreu, do seu reconhecimento pelo Fundo e por prévia anuência da Caixa Econômica Federal, não restam dúvidas que a eficácia do ato se subordina à condição suspensiva, devendo, portanto, os créditos ser reconhecidos para efeito da tributação, na data em que anuído pela CEF, razão porque, dou provimento ao recurso do contribuinte nesse ponto.”



Assim, diante das considerações acima, voto no sentido de ACOLHER a preliminar de decadência suscitada pelo contribuinte, declarando extintos os créditos tributários com fatos geradores ocorridos até o mês de março de 2000, inclusive, para no mérito, DAR PARCIAL provimento ao recurso voluntário, para afastar da tributação as receitas decorrentes do Fundo de Compensação de Variações Salariais – FCVS, da forma como lançadas pela fiscalização, eis que os créditos devem ser reconhecidos, para efeito da tributação, na data em que anuído pela Caixa Econômica Federal, e não no momento em que foi gerado o resultado contábil positivo, em face do disposto na Lei n. 6.404/76 – Capítulo XV.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 11 de março de 2009.


VALEMIR SANDRI, RELATOR

